2240/2018 DIAZ RIGANTI CEREALES SRL (TF 36638-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, de de 2019.-RR

Y VISTOS; CONSIDERANDO:

I. Que el Fisco Nacional impugnó las deducciones y los créditos fiscales resultantes de los "gastos de publicidad y propaganda" computados por la firma actora en sus declaraciones juradas impositivas, por considerar que los proveedores con los que operó por dichos conceptos —"Publicidad 6 de junio S.R.L.", "Asociación Box MA", "Estudio Veinticuatro S.R.L." y "Dett Mark S.R.L."— no habían realizado las operaciones investigadas por carecer de capacidad económica y operativa.

Por esa razón, en la resolución nº 181/2012 ajustó las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias presentadas por la firma actora en los períodos fiscales 2006 y 2007 con relación la totalidad de las operaciones realizadas por esos cuatro proveedores. En tanto, en la resolución nº 158/2013 efectuó un nuevo ajuste del período fiscal 2007 e impugnó deducciones realizadas en el período fiscal 2008 únicamente respecto de las operaciones realizadas con el proveedor "Publicidad 6 de junio S.R.L.".

A su vez, en la resolución nº 183/2012 impugnó los créditos fiscales emergentes de la impugnación de dichas operaciones que la firma actora contempló en sus declaraciones juradas en el impuesto al valor agregado (períodos fiscales 12/2005, 8 a 12/2006, 2 a 4/2007 y 6 a 12/2007).

También dictó la resolución nº 182/2012 por la cual determinó de oficio el "impuesto a las ganancias – salidas no documentadas" (períodos fiscales 12/05, 1/06, 8 A 12/06, 3/07, 4/07 y 6 A 9/07) con relación a las operaciones realizadas por la firma actora con los

cuatro proveedores. Mientras que en la resolución nº 159/2013 determinó dicho tributo únicamente respecto de las operaciones realizadas con el proveedor "Publicidad 6 de junio S.R.L." en los períodos fiscales 10 a 12/2007.

II. Que la Sala A del Tribunal Fiscal dictó el pronunciamiento de fs. 912/919 en el que —por mayoría— resolvió:

i) tener a la firma actora por desistida de la acción y del derecho, en forma total, respecto de la resolución nº 183/2012 y, en forma parcial (hasta el monto de $175.000), con relación a la resolución nº 181/2012, con costas;

ii) revocar parcialmente la resolución nº 181/2012 por la parte no alcanzada por el desistimiento, con costas; y

iii) revocar las resoluciones nºs 182/2012, 158/2013 y 159/2013, con costas.

III. Que la decisión del Tribunal Fiscal se sustentó — y en lo que a la cuestión a resolver por este tribunal importa— en los siguientes argumentos:

III.1. <u>El desistimiento formulado por la firma actora relativamente a las resoluciones nºs 181 y 183/2012 (del voto del Dr. Buitrago, al que adhirió el Dr. Pérez).</u>

En atención a la inclusión parcial del reclamo fiscal en el plan de facilidades de pago regulado por la resolución general nº 3451, corresponde acceder al desistimiento de la acción y del derecho formulado por la recurrente a fs. 172, dada la conformidad prestada por el Fisco Nacional a fs. 182/183, en forma total respecto de la resolución nº 183/2012 y, en forma parcial, con relación a la resolución nº 181/2012 por la suma de $175.000 correspondiente al ajuste en el impuesto a las ganancias por la supuesta incobrabilidad de la pérdida producida por la inversión de la firma acora en el "Fideicomiso Feedlot".

III.2. La solicitud de que se declaren extintas las obligaciones fiscales determinadas en las resoluciones nºs 181/2012, 182/2012, 158/2013 y 159/2013, en virtud de lo dispuesto en el artículo 9, inciso c), de la ley 26.860 (del voto del Dr. Buitrago al que adhirió el Dr. Pérez).

i) Los ajustes fiscales examinados en la causa no son susceptibles de regularización en los términos del artículo 9, inciso c), de la ley 26.860, pues no refieren a "bienes no exteriorizados", sino que versan sobre la "detección por parte del organismo de ciertos gastos exteriorizados en la declaración jurada que no se corresponderían con la realidad".

ii) Aun de aceptarse la postura de la firma actora, el planteo igualmente es inviable porque no demostró el nexo de causalidad entre la exteriorización de moneda extranjera y los períodos fiscales involucrados en la causa.

III.3. El examen de la validez de los ajustes fiscales involucrados en las resoluciones nºs 181/2012, 182/2012, 158/2013 y 159/2013 (del voto del Dr. Buitrago, al que adhirió el Dr. Pérez).

i) Las impugnaciones del organismo fiscal se encontraron basadas fundamentalmente en la falta de localización de los proveedores, en la ausencia de presentación de declaraciones juradas por parte de aquéllos y en la supuesta falta de capacidad operativa.

ii) El incumplimiento de las obligaciones fiscales no resulta una circunstancia que, por sí sola, habilite la tacha de apócrifo del proveedor por resultar una circunstancia ajena a la firma recurrente. Ese argumento resulta aplicable también a la falta de localización de los proveedores en sus domicilios, pues ese extremo no resulta una cuestión decisiva que permita concluir que las facturas atribuidas a ellos sean apócrifas.

iii) No puede aceptarse que el organismo fiscal pretenda colocar en cabeza del contribuyente una potestad de control que le es propia y que se refiere al cumplimiento de las obligaciones fiscales de las firmas emisoras de las facturas objetadas.

iv) Los proveedores “Publicidad 6 de junio S.R.L.” y “Asociación Box M.A.” reconocieron haber realizado las operaciones discutidas (fs. 952/1030 del cuerpo “Anexo respuestas a circularizaciones a proveedores”).

En el marco de la denuncia penal por evasión fiscal, los inspectores de la demandada reconocieron que era posible que las operaciones realizadas con “Publicidad 6 de junio S.R.L.” hayan existido y que durante las tareas de fiscalización “no se realizó averiguación alguna respecto a quien habría sido socio gerente del [aquel] proveedor” (fs. 838 de los autos principales).

En cuanto a la forma de cancelación de las operaciones cuestionadas, del informe de inspección y de las resoluciones recurridas no surge que la inspección haya verificado este aspecto.

v) Respecto a la situación del universo de proveedores objetados, los peritos contables concluyeron que los pagos de las operaciones cuestionadas se realizaron mediante transferencias electrónicas y cheques con la correspondiente emisión de los recibos “firmados y sellados con indicación de los cuatro últimos números de los cheques recibidos y de las facturas aplicadas”.

vi) El Fisco Nacional no demostró la existencia concomitante de una serie de indicios graves y precisos que lleven a presentar serios reparos respecto de la validez de las facturas y de la existencia de las operaciones cuestionadas.

vii) Acerca del ajuste en el “impuesto a las ganancias – salidas no documentadas”, la ley del gravamen exige que la erogación carezca de documentación y que no se pruebe por otros medios

que la operación se realizó para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas (artículos 37 y 38).

La finalidad del instituto es poder gravar en cabeza del erogante lo que presumiblemente es renta en cabeza del perceptor de la renta o beneficiario del gasto, a quien —por la carencia de documentación— no puede localizarse a los efectos de efectivizar su responsabilidad fiscal.

En la medida en que exista una debida identificación del beneficiario del gasto y la prueba que determine el flujo de fondos, no corresponde ingresar el impuesto sobre las "salidas no documentadas".

En el caso, se encuentra acreditada la salida de fondos a partir del libramiento de los cheques a nombre de los proveedores impugnados y las transferencias realizadas a su favor de aquéllos, por lo que existe una debida identificación de los beneficiarios.

III.4. La disidencia del Dr. Magallón en cuanto a la confirmación de la resolución nº 159/2013, relativa al "impuesto a las ganancias – salidas no documentadas".

i) La impugnación del Fisco Nacional parte de la base de considerar que los proveedores identificados formalmente por la firma actora no intervinieron en las publicidades realizadas. En particular, advirtió una serie de indicios relacionados con la capacidad operativa de aquéllos y la informalidad con la que se habrían concertado las operaciones.

ii) La recurrente no logró acreditar que dichos proveedores hayan efectivamente realizado las publicidades, en tanto no existen contratos que vinculen a las firmas.

iii) La cuestión del circuito de pagos no puede funcionar como prueba de lo antedicho pues si no se demuestra la efectiva prestación del servicio por quien manifiesta que lo habría prestado,

la individualización de los destinatarios de los pagos no enerva el ocultamiento del beneficiario de los mismos.

iv) Teniendo en cuenta que en autos se trata de la prestación de servicios, no resulta de aplicación el artículo 38, inciso a), de la ley del gravamen, "por lo cual bien podrá admitirse la deducción del gasto —en la medida en que no se cuestiona ni la existencia ni la cuantía de la publicidad— más no así la eximición del impuesto a las salidas no documentadas, cuyo presupuesto fáctico, a mi modo de ver, se configura en la especie".

IV. Que contra lo así decidido, la firma actora (fs. 920) y el Fisco Nacional (fs. 924) interpusieron recursos de apelación.

IV.1. En la expresión de agravios de fs. 926/936 —replicada a fs. 957/977—, el Fisco sostuvo las siguientes críticas:

i) La valoración de la prueba fue arbitraria. El peritaje contable lo único que prueba es que la empresa registró las operaciones y que lleva los libros en legal forma. De ninguna manera aporta elementos para acreditar la veracidad y la existencia de los proveedores cuestionados, ni tampoco logra probar que aquéllos hayan recibido los pagos.

ii) El hecho de que los proveedores "Publicidad 6 de Junio S.RL." y "Asociación Box M.A." hayan reconocido haber realizado las operaciones cuestionadas no derriba la existencia de las inconsistencias detectadas por la fiscalización actuante, quien no pudo verificar la veracidad de las operaciones investigadas con relación a esos proveedores. Las facturas aportadas por la firma actora carecen de entidad suficiente para respaldar las operaciones plasmadas en ellas.

iii) Las declaraciones en sede judicial de los inspectores fueron realizadas en el marco de una causa penal en la que se discutió la existencia de un delito, mientras que en la presente causa se discute la procedencia de una determinación de oficio.

#31189967#246764277#20191112094924325

iv) Con relación al proveedor "Dett Mark S.R.L.", no basta la mera exhibición de las facturas. Se debió acreditar la sustantividad de las operaciones objetadas. Las inconsistencias detectadas (falta de capacidad operativa y de localización) poseen entidad suficiente para poner en duda la efectiva prestación por parte del proveedor de los servicios de publicidad computados por la responsable.

v) Respecto del proveedor "Estudio Veinticuatro S.R.L.", la fiscalización realizó ingentes tareas para intentar su localización sin éxito.

vi) El voto en minoría del Dr. Magallón también resulta arbitrario porque si bien resuelve confirmar la resolución nº 159/2013 en relación al "impuesto a las ganancias – salidas no documentadas", no hizo extensivos sus argumentos en cuanto al examen de las restantes resoluciones de determinación de oficio.

vii) Los vocales que conformaron la mayoría omitieron que el corredor del automotor sobre el cual se realizaron las publicidades manifestó que su vínculo con las agencias de publicidad fue siempre informal y que desconocía los valores de las contrataciones.

IV.2. Por su parte, en el memorial de agravios de fs. 938/950 —replicado a fs. 978/987—, la firma actora destacó que si bien el Tribunal Fiscal "ha echado por tierra la pretensión del Fisco Nacional, al tener por acreditada la realidad material de las operaciones celebradas por mi mandante con los proveedores impugnados (…) resolvió no acoger el planteo vinculado a la liberación, eximición y/o condonación de impuestos" en los términos del artículo 9º, inciso c), de la ley 26.860.

En virtud de ello, aclaró que su presentación posee relevancia "sólo para el improbable evento de que V.E. decidiere revocar en su totalidad la sentencia del Tribunal Fiscal".

Acto seguido, explicó su posición acerca de la aplicación al caso de los beneficios que la ley 26.860 concedió a los contribuyentes que se acogieran al "blanqueo" de moneda.

IV.3. En su réplica de fs. 957/977, la firma actora aludió al alcance limitado del recurso de apelación de su contraria, a quien atribuyó deficiencias de fundamentación y de encuadramiento. Destacó el reconocimiento efectuado por el Tribunal Fiscal relativo a la validez de las operaciones investigadas en autos y sostuvo nuevamente su veracidad.

IV.4. En la contestación de fs. 978/987, el Fisco Nacional resaltó que la firma actora "expresa agravios subsidiarios" y entendió que dicha pretensión recursiva era un acto procesal improcedente.

Agregó que "la apelante lo que hace es sólo identificar el rechazo de su postura dentro del fallo (…) para luego volver a reproducir las apreciaciones vertidas por dicha parte en ocasión de su recurso de apelación (…) con modificaciones nada más que expresivas". Destacó que su contraria "pretende sintetizar su supuesto esquema impugnatorio que (…) no es más que una ampliación de su demanda, (…) improcedente en la actual etapa". En subsidio, se opuso a la aplicación de los beneficios extintivos de la ley 26.860.

V. Que de la lectura de las resoluciones impugnadas surge que el Fisco Nacional objetó a los proveedores de la firma actora con base en los siguientes extremos:

i) "Publicidad 6 de junio SRL":

> No contestó de forma completa los requerimientos de la inspección. Posee el mismo domicilio fiscal que la firma Asociación Box MA. Declaró débitos y créditos fiscales similares en el IVA, sin arrojar saldos a ingresar. No registra presentaciones en el impuesto a las ganancias. No posee bienes registrables. No registra pagos al organismo fiscal por ningún concepto. No surge información

#31189967#246764277#20191112094924325

registrada en la base “citi-ventas”. No se encuentra inscripta como empleadora.

ii) “Asociación Box MA”: Se envió un requerimiento a su domicilio legal que no fue contestado, pero sí mereció respuesta el requerimiento enviado al domicilio que coincide con el de la firma “Publicidad 6 de junio SRL”. No contestó de forma completa los requerimientos de la inspección. No registra pagos ante el organismo fiscal. No posee bienes registrables. No se encuentra inscripta como empleadora. No surge información registrada en la base “citi-ventas”. No registra retenciones y/o percepciones.

iii) “Dett Mark SRL”: Se encuentra incluida en la base “e-apoc”, “circunstancia que denota una inconsistencia importante, aun habiendo sido cargada en esa base con posterioridad a la facturación cuestionada”. Los requerimientos cursados no fueron contestados. No posee bienes registrables. No presentó la declaración jurada del impuesto a las ganancias por el período fiscal 2005. No surge información registrada en la base “citi-ventas”.

iv) “Estudio Veinticuatro SRL”: no se pudo localizar a la firma”. No registra presentaciones de declaraciones juradas en el impuesto a las ganancias. No se encuentra inscripta como empleadora. No posee bienes registrables. Presentó la declaración jurada en el impuesto al valor agregado por los períodos fiscales 11 y 12 de 2005 en “cero”. No surge información registrada en la base “citi-ventas”.

Por otro lado, y si bien reconoció que correspondía a la firma actora la carga de acreditar los extremos para refutar las impugnaciones efectuadas por la inspección, rechazó la producción de la prueba ofrecida por la contribuyente en sus descargos.

También prescindió de la documentación agregada con relación a las publicidades aparecidas en diversos medios gráficos y de la copia del contrato social de "Publicidad 6 de junio SRL" del que surgía que el piloto de carrera Mariano Acebal patrocinado por la firma actora era socio de aquella empresa, por considerar que no era "prueba hábil para demostrar que la misma haya efectuado las operaciones cuestionadas".

En este sentido, el Fisco señaló que la defensa de la firma actora "gira en torno a demostrar por un lado que las publicidades aludidas efectivamente se hicieron", pero que la fiscalización "**en ningún momento objetó que dichas publicidades se hayan realizado**, sino que en base al análisis de toda la prueba colectada se llegó a la conclusión de que los sujetos cuestionados no intervinieron en dichas operatorias" (énfasis agregado).

VII. Que a partir de la reseña efectuada en el considerando anterior, se advierte que el Fisco Nacional impugnó las operaciones realizadas entre la firma actora y los proveedores investigados con apoyo en irregularidades formales, sin desplegar labor sobre la forma de su cancelación.

Lo expuesto evidencia que la tarea desarrollada por el órgano recaudador en la inspección tributaria se limitó a indagar sobre la capacidad operativa y económica de los proveedores impugnados. Las inconsistencias que pudo advertir comportan incumplimientos propios de las sociedades proveedoras que resultan ajenos al ámbito de control de la firma actora.

En ese sentido, cabe recordar que esta sala tiene dicho que "si bien resulta atendible que la AFIP requiera el cumplimiento de ciertos recaudos formales a fin de tener por acreditada la situación fiscal de cada responsable (…) las conductas irregulares de sus proveedores no pueden ser determinantes para tener por probada la autenticidad de las operaciones denunciadas", pues "no existe precepto alguno que subordine el derecho al cómputo de las erogaciones del


#31189967#246764277#20191112094924325

contribuyente al cumplimiento de las obligaciones sustantivas de los terceros con los que él opera, sino además porque no debe olvidarse que quien tiene los medios para ello, a través de las facultades de verificación y fiscalización otorgadas por la ley 11.683, es el Fisco Nacional, resultando, en su consecuencia, una transferencia indebida y excesiva de sus facultades hacia un tercero" (causas *"Proin S.A. (TF 28157-I) c/ DGI"* y *"Ruta 5 S.A. (TF 32081-I) c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo"*, pronunciamientos del 12 de marzo y del 25 de agosto de 2015, respectivamente).

Por consiguiente, los agravios del Fisco Nacional tendientes a que se tenga por acreditada la inexistencia o la falta de veracidad de las operaciones involucradas en autos con la sola invocación de la falta de capacidad económica de las firmas proveedoras, deben ser rechazados.

A mayor abundamiento, y tal como se resaltó en el último párrafo del considerando anterior, en las resoluciones vinculadas al impuesto a las ganancias y a las "salidas no documentadas" el Fisco Nacional no objetó la realización de las publicidades sino que señaló que los proveedores involucrados no intervinieron en las operaciones.

En este aspecto, este tribunal comparte lo manifestado por el Dr. Pérez en su voto concurrente (considerando IV), en cuanto a que ese argumento bien podría sustentar la impugnación del crédito fiscal del impuesto al valor agregado —cuya discusión fue desistida por la propia firma actora (fs. 172)—, más no trasladarse a los restantes ajustes con relación a los gastos en que haya incurrido para obtener, mantener y conservar la fuente "sin argumentos que desvirtúen la propia operación discutida —sustantiva o cuantitativamente—".

Por lo demás, el Fisco Nacional no ofreció críticas atendibles sobre la valoración efectuada por el Tribunal Fiscal en su pronunciamiento —reseñada en el considerando III.3.—

respecto de los pagos de las operaciones cuestionadas, sustentados en el peritaje contable (ver, en especial, fs. 405/423, punto 5º, anexo III, y fs. 784, punto 5º, anexo III) que tampoco fue impugnado por la recurrente.

Tampoco controvirtió la vinculación existente entre el piloto de carreras (Mariano Acebal, respecto del cual se realizaron las publicidades cuestionadas) con los proveedores "Publicidad 6 de junio SRL" (en su calidad de socio minoritario; ver prueba informativa brindada por la Inspección General de Justicia agregada a fs. 305/316) y "Asociación Box MA" (cuyo objeto estatutario consiste en "patrocinar, promocionar, financiar, apoyar y asistir en todas sus formas al corredor de automóviles Mariano Acebal"; ver prueba informativa brindada por el Banco de La Pampa, fs. 277/300). A ello cabe agregar que en la prueba testimonial de fs. 869, dicho piloto reconoció que la firma actora era su principal *"sponsor"*.

A esta altura, no debe perderse de vista que esta cámara, por sus diversas salas, ha dicho invariablemente que no corresponde apartarse de la apreciación efectuada por el Tribunal Fiscal de las circunstancias fácticas de la causa, dado los límites del recurso previsto en el artículo 86, inciso b), de ley 11.683, a menos que se pruebe que aquél tribunal hubiera incurrido en un error en la apreciación de los hechos (esta sala, causa *"ABC Maderas SA (TF 16870-I) c/ DGI"* y *"Junquera, Marta Aurora"*, pronunciamientos del 6 de diciembre de 2011 y del 4 de agosto de 2015, respectivamente; en igual sentido, Sala III, causa *"Ambulancias Privadas Argentinas SA"*, pronunciamiento del 23 de febrero de 2011, Sala IV, causa *"Banco de Italia y Río de La Plata SA"*, pronunciamiento del 24 de septiembre de 1996, y Sala V, causas *"Devez, Manuel Rodolfo"* y *"Del Buono, Jorge"*, pronunciamientos del 13 de febrero de 2002 y del 15 de marzo de 2007, respectivamente).

Por todo ello, la pretensión del Fisco Nacional de que esta alzada reedite el estudio de las cuestiones fácticas oportunamente apreciadas en el pronunciamiento recurrido, resulta inadmisible.

#31189967#246764277#20191112094924325

VIII. Que en cuanto al recurso deducido por la firma actora, corresponde su rechazo por ausencia de gravamen que lo sustente.

Si bien en el pronunciamiento que se dirigió a cuestionar el Tribunal Fiscal rechazó la solicitud de extinción de las obligaciones fiscales formulada por la firma contribuyente con sustento en la ley 26.860, la sentencia no le causaba perjuicio, pues revocó las resoluciones determinativas de oficio que le afectaban.

Ciertamente, el vencedor en el juicio no está obligado a apelar los fundamentos del fallo que lo favorece, pero puede en la alzada mantener sus argumentos o defensas desechados en la instancia anterior, al momento de contestar los agravios de su contraria, tal como lo recordó, días pasados, la Corte Suprema (causa CAF 49885/2015/1/RH1 *"Supermercados Mayoristas Yaguar S.A. c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo"*, pronunciamiento del 10 de septiembre de 2019; y sus citas).

En mérito de lo expuesto, el tribunal **RESUELVE:** rechazar los recursos interpuestos por ambas partes y, en su consecuencia, confirmar el pronunciamiento de fs. 912/919. Las costas de la presente instancia se distribuyen en el orden causado, en atención al modo en que se resuelve (artículo 68, primera parte, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

Regístrese, notifíquese y devuélvase.